

0- 794117

На правах рукописи

Т. Л.

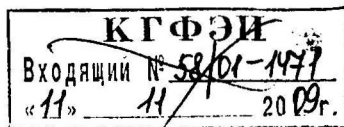
ЛЕУХИНА Татьяна Леонидовна

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ
ОЦЕНКИ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
ОРГАНИЗАЦИИ**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Йошкар-Ола - 2009



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ГОУ ВПО
"Марийский государственный технический университет"

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор
Поздеев Валерий Леонидович

Официальные оппоненты - доктор экономических наук, профессор
Бариленко Владимир Иванович
- кандидат экономических наук, доцент
Безвидная Мариана Мироновна

Ведущая организация - ГОУ ВПО "Тюменский государственный уни-
верситет"

Защита состоится 5 декабря 2009 года в 11⁰⁰ часов на заседании диссертаци-
онного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО Марийский государственный тех-
нический университет по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17, Марий-
ский государственный технический университет, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл.
Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский
государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном
сайте ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет"
<http://www.marstu.net>

Автореферат разослан 3 ноября 2009 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000715210

Ученый секретарь диссертационного
совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

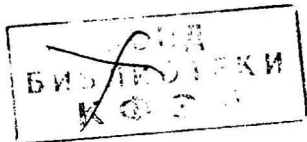
Актуальность темы исследования. Динамичное развитие экономики требует от организаций оперативного реагирования на постоянно меняющиеся условия хозяйствования. Реализация связанных с этим проблем вызывает необходимость решения комплекса задач, направленных на непрерывное функционирование организации в краткосрочном и долгосрочном периодах времени.

Представление о "непрерывности деятельности" носит междисциплинарный характер. В различных экономических науках дискуссионными остаются вопросы стабильного развития, экономической и финансовой устойчивости, непрерывности бизнеса, непрерывности планирования и т.п. Все эти определения опираются на понимание тех процессов, которые происходят в деятельности организации в настоящем и к каким последствиям они приведут в будущем. В результате негативного развития процессов организация может потерять инвесторов, основных клиентов и поставщиков, существенно сократить объемы производства, что может привести к ее ликвидации. Поэтому вопросы достижения непрерывности деятельности приобрели в настоящее время первостепенное значение.

Принцип непрерывности деятельности является базовым принципом в международных и российских стандартах бухгалтерского учета. Определяя состав и характер формируемой информации, бухгалтерский учет создает основу для анализа деятельности и оценки дальнейшего функционирования субъекта хозяйствования. Вместе с тем ученые до сих пор не пришли к единому мнению относительно базовых положений в области бухгалтерского учета.

Заслуживает внимания подход к предмету бухгалтерского учета с позиций движения капитала. Кругооборот капитала позволяет изучить экономическую реальность не в статике, а в динамике и представляет собой сущностную, содержательную сторону работы любой организации, материальную основу ее жизнедеятельности. Нормальный кругооборот капитала – это условие непрерывности деятельности. В то же время, проблемы определения величины капитала в тот или иной период функционирования организации, его пропорциональности в процессе кругооборота, как необходимого условия оценки непрерывности, остаются неизученными. Исследование этих вопросов и определило актуальность темы диссертационной работы.

Степень изученности проблемы. Изучение научной литературы отечественных и зарубежных экономистов по данной проблеме свидетельствует о значительном внимании к разным аспектам оценки непрерывности деятельности организации.



ский учет и экономический анализ", п.п. 1.4. "Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа", 1.8. "Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей", 1.15. "Анализ и оценка производственного капитала", 2.5. "Аудиторское и контрольно-статистическое тестирование систем внутреннего контроля".

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретические и практические аспекты учетно-аналитического обеспечения оценки непрерывности деятельности. Объектом исследования выступает хозяйственная деятельность коммерческой организации.

Теоретической и методологической основой диссертации послужили труды отечественных и зарубежных авторов в области экономической теории, теории бухгалтерского учета и отчетности, аудита и анализа. Использованы законодательные акты Российской Федерации, стандарты и нормативно-правовые документы по бухгалтерскому учету и аудиту.

В процессе исследования применялись следующие общенаучные методы: анализ и синтез, моделирование, конкретизация и абстрагирование, классификация, группировка, системный и комплексный подходы к получению доказательств.

Научная новизна проведенного исследования заключается в теоретическом обобщении и развитии методических положений бухгалтерского учета, аудита и анализа системы показателей для формирования суждения о непрерывности деятельности. В результате исследования установлена зависимость оценки непрерывности деятельности от структуры капитала на стадиях кругооборота.

В работе получены следующие основные научные результаты, являющиеся наиболее существенными и выносимые на защиту:

- уточнена сущность непрерывности деятельности организации на основе воспроизводства капитала, что конкретизирует содержание принципа "непрерывности деятельности";

- представлена система показателей для формирования информации о движении капитала в бухгалтерском учете, разработаны балансовые уравнения, отражающие процессы кругооборота капитала;

- выделены ограничения по расчету величины капитала на каждой стадии кругооборота для получения качественной информации заинтересованными пользователями;

- представлен алгоритм экспресс-анализа финансового положения организации для оценки соблюдения принципа непрерывности деятельности;

- предложен морфологический подход к изучению воспроизводства капитала с целью обеспечения методического единства бухгалтерского учета, аудита и анализа в оценке непрерывности деятельности организации;

- представлена методика анализа, обеспечивающая получение достоверной информации о допустимости непрерывности деятельности, необходимой для принятия эффективных управленческих решений по развитию организации.

Практическая значимость диссертационного исследования подтверждается прикладным характером выводов и рекомендаций, содержащихся в работе.

Полученные результаты могут быть использованы:

- в практике работы производственных организаций, независимо от вида их деятельности;
- в практической деятельности аудиторских и консалтинговых фирм;
- в системе непрерывного образования экономистов, а также при подготовке профессиональных бухгалтеров России (по линии Института профессиональных бухгалтеров России) и аудиторов России (по линии Минфина РФ).

Апробация работы. Основные положения исследования были доложены на региональных и межвузовских научно-методических конференциях в Марийском государственном техническом университете, Марийском филиале Московского открытого социального университета, Воронежском государственном университете, Казанском государственном энергетическом университете, Ярославском государственном университете и других вузах. Наиболее существенные положения и результаты исследования автора нашли отражение в 13 публикациях общим объемом 2,87 печ. л., среди которых 2 работы, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК.

Содержащиеся в исследовании методики, рекомендации и практические разработки в области оценки непрерывности деятельности нашли применение в деятельности республиканских предприятий ОАО "Деревообрабатывающий завод", ООО "Птицефабрика "Звениговская" и ООО "Компания "Мазстро".

Основные положения, содержащиеся в диссертации, используются при обучении студентов в учебных курсах "Аудит", "Внутрифирменные стандарты аудита".

Объем и структура работы. Диссертация содержит введение, три главы, заключение, библиографию, иллюстрирована таблицами и рисунками.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Во введении обоснованы актуальность, цель и задачи, определены методика, предмет, метод и объекты исследования.

В первой главе "Теоретические основы оценки непрерывности деятельности в развитии организации" рассмотрен воспроизводственный цикл капитала в развитии организации, основные положения концепции непрерывности деятельности организации и определены объекты бухгалтерского учета в оценке непрерывности деятельности организации.

В соответствии с российским законодательством (ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации") под допущением непрерывности деятельности понимается, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашены в установленном порядке.

У практикующих бухгалтеров и аудиторов возникают сложности с допущением непрерывности деятельности, поскольку из данных бухгалтерского учета получить однозначную оценку развития организации нельзя. Оценка в

большей степени производится на основе конечных результатов деятельности – выручки и прибыли, при этом не принимаются во внимание активы, находящиеся в производстве. Вместе с тем, если показатель выручки (прибыли) в бухгалтерском учете формируется за определенный отчетный период, то временная составляющая активов значительно шире отчетного периода, за который исчислена прибыль. Это подчеркивает высокую степень условности показателя выручки (прибыли) для допущения непрерывности деятельности.

Поскольку в работе поддерживается точка зрения, что в качестве предмета бухгалтерского учета должен выступать кругооборот капитала, следовательно, производить оценку непрерывности необходимо из движения капитала, которое, как известно, обусловлено стадиями обращения и производства. Именно непрерывность в движении капитала обеспечивает продолжение деятельности организации в обозримом будущем.

В экономической теории особое внимание уделяется структуре капитала, его количественной определенности на разных стадиях процесса кругооборота. Наличие капитала на разных стадиях и его пропорциональность формирует в различные отрезки времени подъем деловой активности организации, стабилизацию или спад ее деятельности, что отвечает представлению о циклической природе развития организации. При этом спад возникает из-за диспропорциональной структуры капитала и выход из спада связывается с восстановлением пропорций.

Следовательно, непрерывность деятельности организации можно представить как процесс движения капитала через стадии обращения и производства, результатом которого является подъем деловой активности организации или стабилизация деятельности; основанием для недопущения непрерывности деятельности является спад производства и невозможность восстановить пропорциональность капитала.

В работе раскрыты объекты бухгалтерского учета в оценке непрерывности деятельности организации – активы и обязательства, которые участвуют в формировании капитала организации; доходы и расходы, разница между которыми является внутренним источником воспроизводства капитала.

Выделение объектов бухгалтерского учета непрерывности деятельности позволили рассмотреть концепцию поддержания финансового капитала и концепцию поддержания физического капитала (производственного потенциала) (рис. 1).

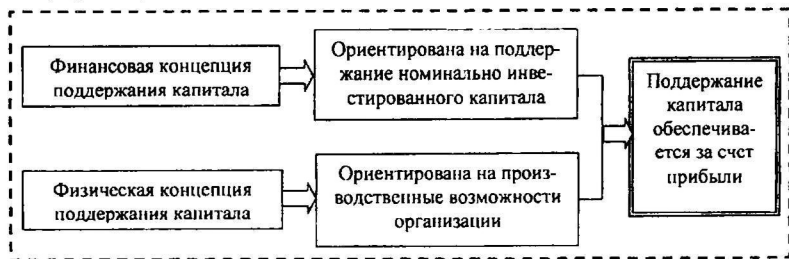


Рис. 1. Концепции поддержания капитала

В соответствии с *финансовой* концепцией поддержания капитала считается, что капитал сохраняется, если его величина к концу отчетного периода за вычетом сумм, внесенных акционерами или выплаченных акционерам, равняется его величине, зафиксированной в начале того же отчетного периода. Любое превышение стоимости активов, либо снижение суммарной стоимости обязательств, либо то и другое вместе признается в качестве прибыли данного отчетного периода. До момента реализации активов величина повышения их стоимости не учитывается.

В соответствии с *физической* концепцией поддержания капитала исходят из того, что капитал сохраняется, если организация в конце отчетного периода имеет такой же уровень производственного потенциала, который она имела в начале этого же периода. Прибылью отчетного периода считается стоимость увеличения производственных возможностей за данный период.

Анализ концепций позволил принять для определения принципа непрерывности деятельности организации физическую концепцию капитала.

Во второй главе "**Бухгалтерская информация в оценке непрерывности деятельности организации**" определена система учетных показателей как основа для оценки непрерывности деятельности организации, обосновано использование категории существенности в оценке непрерывности деятельности организации через представление и раскрытие информации, раскрыты требования законодательства в отношении оценки непрерывности деятельности проведения в ходе аудита, а также выделены признаки несоблюдения непрерывности деятельности, определены ограничения, влияющие на достижение нормальных условий функционирования организации, выделены приемы аудиторской проверки, необходимые для достижения мнения непрерывности деятельности организации, показана взаимосвязь мнения аудитора о правомерности применения допущения непрерывности деятельности с обстоятельствами, оказывающими влияние на это мнение.

Бухгалтерский баланс не в состоянии дать исчерпывающие ответы на вопросы о процессах кругооборота капитала, непрерывности деятельности конкретной организации. Данные выводы подтверждаются дискуссией в направлении формирования теории статического и динамического баланса на протяжении XX века. Среди выдающихся ученых, занимающихся проблемами балансоведения, можно выделить таких, как Э. Шмаленбах, И.Ф. Шер, Г. Никлиш, Шеффлер, С. Мокстер, Ш. Фишер, Н.С. Аринушкин, А.П. Рудановский, Н.А. Кипарисов, Н.А. Блатов, Н.А. Бреславцева и других.

Анализ работ ученых позволил представить информацию о движении капитала при помощи следующего балансового уравнения

$$K = C_n + Об_{дт} - \Delta \text{Корректировки}$$

Такой подход позволяет по данным бухгалтерского учета представить объективную информацию о движении капитала (табл. 1).

**Таблица 1. Формирование информации о движении капитала
в бухгалтерском учете**

Капитал авансиро- ванный, входящий (Сн)	(+) Капитал, вложен- ный за период (Обдт)	(-) Корректировки	
		Дебетовый оста- ток на конец пе- риода (Скдт)	Краткосрочная за- долженность на ко- нец периода (Сккз)
Стадия снабжения			
Сырье и материалы Товары для перепро- дажи	Приобретение обо- рудования, тре- бующего монтажа Капитальные вло- жения Сырье и материалы Товары для пере- продажи		Кредиторская задол- женность перед по- ставщиками и подряд- чиками
Стадия производства			
Незавершенное про- изводство Полуфабрикаты соб- ственного производ- ства Расходы будущих пе- риодов	Затраты на выпуск продукции	Незавершенное производство Полуфабрикаты собственного производства Расходы будущих периодов	
Стадия реализации			
Готовая продукция Товары отгруженные	Объем выпуска продукции Управленческие расходы (в случае формирования не- полной себестои- мости) Коммерческие рас- ходы Прочие расходы	Готовая продук- ция Товары отгру- женные	Задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль Задолженность по штрафам, пеням, не- устойке

Таким образом, в соответствии с предметом бухгалтерского учета отдельным стадиям процесса воспроизводства должны соответствовать счета, отражающие наличие капитала в процессе снабжения (Ксн), производства (Кпр) и реализации (Кр). Это позволяет процессы кругооборота капитала представить в виде следующих балансовых уравнений:

- для стадии снабжения

$$Ксн = Сн (10 + 16 + 41) + Обдт (07 + 08 + 10 + 41) - Сккз (60),$$

- для стадии производства

$$Кпр = Сн (20 + 21 + 23 + 97) + Обдт (43 или 40) - Ск (20 + 21 + 23 + 97),$$

- для стадии реализации

$$K_p = C_n (43 + 45) + Об_{дт} (43 \text{ или } 40 + 26 + 44 + 91) - C_{кдт} (43+45) - C_{ккз} (68 + 69).$$

Так как в бухгалтерском учете все хозяйственные операции по приобретению ресурсов, по отражению израсходованных ресурсов на производство продукции и затрат на реализацию продукции отражаются методом двойной записи, следует принять некоторые допущения и исключить из методики расчета учета кругооборота капитала по стадиям:

- денежные средства, т.к. они обеспечивают наличие капитала на каждой стадии его кругооборота, что не позволяет отнести денежные средства только к той или иной стадии;
- финансовые вложения и дебиторскую задолженность как средства отвлеченные из оборота капитала;
- уставный капитал как средства, реализованные в активах организации;
- нераспределенную прибыль, поскольку направление этих средств имеет целевой характер;
- долгосрочные и краткосрочные обязательства, так как причиной их возникновения может выступать любая стадия кругооборота капитала.

Представленная группировка данных позволяет упростить подготовку информации для отражения кругооборота капитала и оценки непрерывности деятельности. Так как основными пользователями получаемой информации являются внутренние пользователи, то введенные допущения являются оправданными.

Данная система показателей экономического субъекта составляет основу информационной базы для подготовки управленческих решений по обеспечению непрерывности деятельности организации и может быть представлена как неотъемлемая часть публичной бухгалтерской отчетности.

В третьей главе "**Методическое обеспечение учетно-аналитических процедур при оценке непрерывности деятельности организации**" предложен морфологический подход, позволяющий обеспечить единство учета и аудита при оценке непрерывности деятельности организации, разработана методика анализа непрерывности деятельности.

Важной методической проблемой оценки непрерывности деятельности в ходе аудита является повышение качества аудиторских проверок как основы повышения достоверности, надежности и востребованности отчетных данных. Для решения этой задачи необходимо обеспечить единство методики учета и аудита, которое позволит выразить мнение аудитора о допущении непрерывности деятельности организации на основе результатов подтвержденных данных бухгалтерской отчетности и анализа условий и событий, влияющих на структуру капитала.

Важным моментом аудита непрерывности деятельности является формирование его цели. На наш взгляд, *цель аудита непрерывности деятельности организации выступает как неотъемлемый аспект суждения аудитора, который формирует мнение о наличии и пропорциональности капитала на стадиях его кругооборота.*

Предварительно аудитор целесообразно провести экспресс-анализ финансового положения аудируемого лица в отношении соблюдения требований действующего законодательства, и способности продолжать осуществлять свою деятельность. Это достигается сопоставлением суммы активов и обязательств организации, что отражено на рис 2.

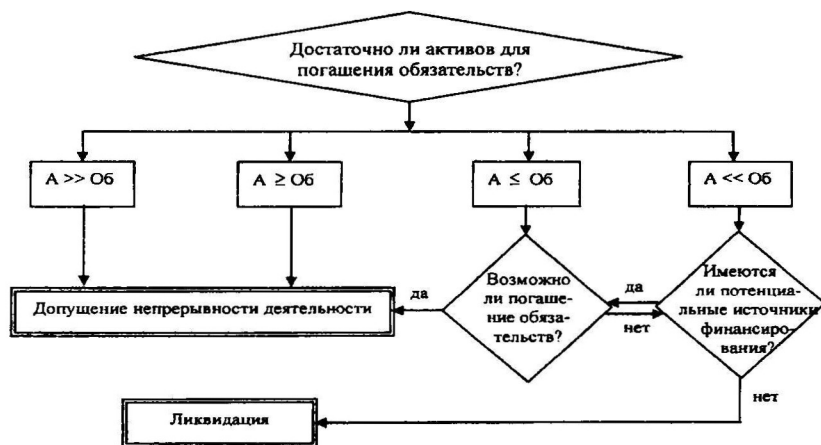


Рис. 2. Алгоритм экспресс-анализа финансового положения для оценки непрерывности деятельности организации

На основе проведенных процедур аудитор определяет зоны повышенного риска, отрицательно влияющие на мнение о соблюдении непрерывности деятельности аудируемого лица.

С целью обеспечения единства методики учета и аудита в оценке непрерывности в работе использован морфологический метод. Методическим обеспечением решения задачи выступает морфологическая матрица (рис. 3).

	Сн	Оборот	Корректировки (Ск)	Капитал	Структура
Д → Т	10 + 16 + 41	07 + 08 + 10 + 41	60 (Кт)	Итог	
Производство	20 + 21 + 23 + 97	43 (40)	20 + 21 + 23 + 97	Итог	
Т → Д	43 + 45	43 (40) + 26 + 44 + 91 (Дт)	43 + 45 + 68 (Кт) + 69 (Кт)	Итог	

Рис. 3. Морфологическая матрица системы показателей для оценки непрерывности деятельности

В соответствии с морфологической матрицей разработана программа аудита наличия и пропорциональности капитала на стадиях его кругооборота. Доказательства, полученные по результатам аудита, могут повлиять на выводы аудитора о непрерывности деятельности организации.

Например, для стадии снабжения (табл. 2):

Таблица 2. Аудит авансированного капитала

Номер счета	Аудиторская процедура
1. Выявление суммы капитала на стадии снабжения (авансирования)	
<i>1.1. Аудит авансированного капитала</i>	
10	Проверка наличия и сохранности сырья и материалов Проверка полноты отражения в отчетности запасов сырья и материалов и т. д.
16	Проверка правильности оценки транспортно-заготовительных расходов
41	Проверка наличия и сохранности товаров Проверка полноты отражения в отчетности товаров и т. д.
<i>1.2 Аудит формирования (использования) капитала</i>	
07, 08	Проверка правильности отражения в учете операций по приобретению основных средств Проверка правильности оценки приобретенных основных средств и т.д.
10	Проверка правильности отражения в учете операций по приобретению сырья и материалов Проверка полноты и своевременности оприходования сырья и материалов и т.д.
41	Проверка правильности оценки товаров Проверка применения схемы учета товаров
<i>1.3 Аудит достоверности остатков элементов капитала на конец периода</i>	
60	Проверка реальной кредиторской задолженности
Сопоставление фактической суммы капитала на стадии снабжения (авансирования) с данными бухгалтерского учета	

В случае существенных отклонений выявленной суммы капитала в сравнении с фактической суммой, необходимо проанализировать дополнительные факторы (выявить причины) на той стадии или всех стадиях кругооборота капитала, на которых имеются нарушения. В большинстве случаев недостатки, выявленные на какой-то определенной стадии, имеют причину, возникшую на предыдущей стадии, или последствия на следующей стадии кругооборота капитала, поэтому целесообразно выполнить дополнительные процедуры для уточнения допущения непрерывности деятельности аудируемого лица (табл. 3).

Таблица 3. Вопросник аудитора для проверки допущения непрерывности деятельности аудируемого лица (фрагмент)

№ п/п	Тестируемый аспект	Вариант ответа
1. Признаки состояния капитала на первой и второй стадии		
1.1.	Неспособность обеспечить финансирование развития производственной деятельности	Да Нет
1.2.	Недостаточность запасов для производства определенного объема продукции	Да Нет
1.3.	Неполное использование производственных мощностей	Да Нет
	и так далее	
2. Признаки состояния капитала на второй и третьей стадии		
2.1.	Аритмичность производства	Да Нет
2.2.	Потеря крупного покупателя продукции	Да Нет
2.3.	Темпы роста оплаты труда превышают темпы роста его производительности	Да Нет
	и так далее	
3. Признаки состояния капитала на стадиях кругооборота		
3.1.	Судебные иски против аудируемого лица, которые находятся в процессе рассмотрения и могут в случае успеха истца завершиться решением суда, не выполнимым для данного лица	Да Нет
3.2.	Увольнение основного управленческого персонала без должной его замены	Да Нет
3.3.	Потеря рынка сбыта, лицензии или основного поставщика	Да Нет
	и так далее	

При тестировании состояния капитала на стадиях кругооборота, необходимо проанализировать позитивные и негативные тенденции в деятельности организации, т.е. выделить критерии неудовлетворительной структуры показателей и индикаторы, удовлетворяющие принципу непрерывности деятельности организации.

Определяющим в признании непрерывности деятельности предприятия, является структурный динамический анализ капитала, направленный на изучение темпов роста капитала на каждой стадии кругооборота и их сопоставление. Для этого необходимо ввести нормативное соотношение оценки непрерывности деятельности.

$$T_1 < T_2 < T_3$$

T_1 – темп роста затрат на приобретение ресурсов (первая стадия);

T_2 – темп роста выпуска продукции (вторая стадия);

T_3 – темп роста затрат на реализацию продукции (третья стадия).

Отметим, что любой динамический аспект предполагает наличие случайных факторов, что может исказить результаты оценки. Поэтому, для более достоверной оценки темпы роста необходимо пересчитать в темпы темпов роста (двойные темпы), тогда нормативное соотношение оценки непрерывности деятельности будет иметь следующий вид:

$$TT_1 < TT_2 < TT_3$$

В дальнейшем алгоритм оценки непрерывности деятельности предприятия должен проходить следующие этапы, связанные логическими операторами (рис. 4):

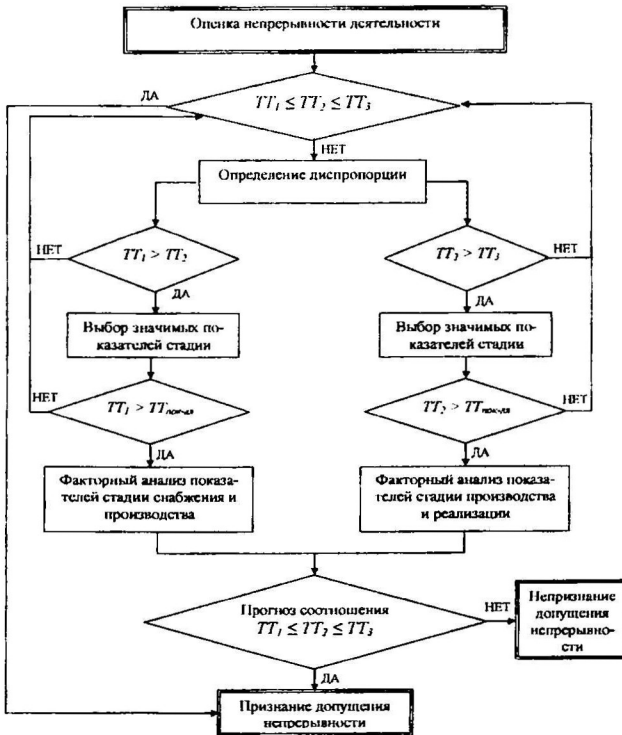


Рис. 4. Алгоритм оценки непрерывности деятельности

Этап 1. Нормативное соотношение выполняется ($TT_1 < TT_2 < TT_3$), что дает основание принять допущение о непрерывности деятельности предприятия.

Этап 2. Нормативное соотношение не выполняется, что позволяет выявить диспропорции между первой и второй, второй и третьей стадиями.

Например, на анализируемом предприятии за отчетный период было выявлено следующее соотношение двойных темпов роста по стадиям кругооборота капитала:

$$0,9180 < 1,0410 < 1,0848$$

Выражение характеризует, что предприятие осуществляет подъем деловой активности, следовательно, в отношении него можно применить допущение непрерывности деятельности. Однако в одном из предыдущих периодов соотношение двойных темпов роста по стадиям кругооборота капитала имело вид:

$$1,2636 > 0,9465 < 1,1881$$

Данное выражение характеризует, что в отношении капитала была нарушена пропорция между первой и второй стадией, что и отразилось в нормативном соотношении. Для выявления причин нарушения пропорции необходимо сделать отбор значимых показателей по стадии производства (например, затраты на выпуск продукции по элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, единый социальный налог, амортизация, прочие расходы) и также рассчитать двойные темпы по этим показателям.

Этап 3. Двойные темпы роста показателей стадии производства сравниваются с двойным темпом показателя стадии авансированного капитала. Если между этими показателями выполняется нормативное соотношение (например, двойные темпы прочих затрат равны 1,5978, что выше 1,2636), то показатель не принимается во внимание. Если нормативное соотношение между ними не выполняется, тогда проводится факторный анализ.

Этап 4. Факторный анализ должен показать влияние факторов на стоимость капитала с целью получения информации о возможности устранения выявленной диспропорции. Если это возможно, то следует принять решение о признании непрерывности деятельности предприятия; в обратном случае признание непрерывности становится невозможным.

Необходимо отметить, что представленный алгоритм подходит как для проведения текущего анализа деятельности предприятия, так и для прогнозного анализа, что в большей степени соответствует представлению о непрерывности деятельности. Это обстоятельство обусловило введение в представленную схему этапа "Прогноз нормативного соотношения $TT_1 < TT_2 < TT_3$ ".

Для проведения прогнозного анализа перспектив развития деятельности необходимо определить набор показателей, рост которых наиболее точно отвечает нормативному соотношению. Эти показатели необходимо проранжировать по степени значимости, что даст возможность присвоить им эталонные ранги, характеризующие, что темпы роста вышестоящих показателей должны быть больше темпов роста нижестоящих показателей (табл. 4).

Таблица 4. Ранжирование показателей по степени значимости для оценки непрерывности деятельности предприятия

Наименование показателя	Эталонный ранг
Выручка от реализации продукции, работ, услуг	1
Объем выпуска продукции	2
Затраты на оплату труда	3
Затраты на приобретение основных средств	4
Затраты на приобретение сырья и материалов	5

Для получения выводов о непрерывности деятельности в работе использована методика ранговой корреляции, позволяющая оценить перспективы развития деятельности анализируемой организации по результатам проведения регрессионного анализа по пяти представленным выше показателям.

Для этого использованы следующие коэффициенты:

- коэффициент ранговой корреляции по отклонениям, позволяющий определить разность между рангами и эталонными номерами соответствующих показателей;

- коэффициент ранговой корреляции по инверсиям, позволяющий определить количество перестановок (инверсий), которое необходимо произвести, чтобы привести фактический ряд к эталонному.

С целью признания или непризнания допущения непрерывности деятельности необходимо два указанных коэффициента свести в обобщающий показатель – коэффициент развития, характеризующий траекторию развития предприятия:

$$K_{РАЗ} = \frac{(1 + K_{ОТКЛ}) \times (1 + K_{ИНВ})}{5}$$

При этом коэффициент развития может принимать значения в интервале $0 \leq K_{РАЗ} \leq 1$ (табл. 5).

Таблица 5. Итоговая скалярная оценка траектории развития во времени

Основа оценки траектории развития	Год (квартал)									
	2007 г.				2008 г.				2009 г.	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
$K_{ОТКЛ}$	*	*	+0,1	-0,2	+0,3	-0,3	+0,6	-0,1	-0,1	+0,7
$K_{ИНВ}$	*	*	0,2	-0,2	+0,2	-0,2	+0,4	0	0	+0,6
$K_{РАЗ}$	*	*	0,264	0,128	0,312	0,112	0,448	0	0	0,544

Конечные результаты проведенного анализа показывают, что предприятие в последнем периоде имеет положительную динамику развития ($K_{РАЗ} = 0,544$). Полученные выводы подтверждаются и результатами факторного анализа, согласно которому предприятие имеет подъем хозяйственной деятельности ($0,9180 < 1,0410 < 1,0848$), и коэффициентом ранговой корреляции по отклонениям (+ 0,7) и по инверсиям (+ 0,6).

Завершающим этапом анализа является построение прогноза на следующий период, для чего используется экстраполяция данных, характеризующих коэффициент развития (рис. 5):

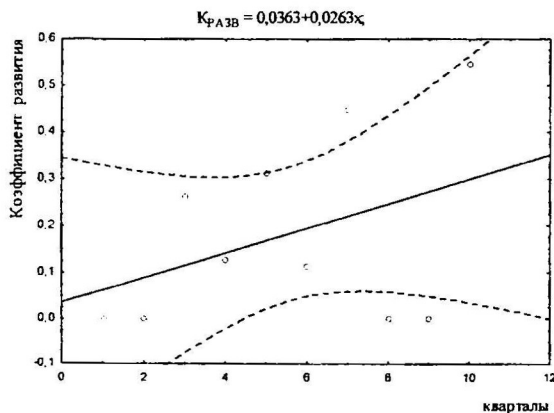


Рис. 5. Тренд развития организации

Поскольку тренд имеет положительный наклон можно сделать вывод о допущении непрерывности деятельности рассматриваемой организации.

В заключении обобщены основные результаты диссертационного исследования, сформулированы выводы и рекомендации.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК

1. Леухина, Т.Л. Непрерывность деятельности в аудите и циклическое развитие предприятия (организации) [Текст] / Т.Л.Леухина, В.Л.Поздеев // Управленческий учет. 2008. № 7. - С. 94-98. - 0,31/0,15 печ.л.

2. Леухина, Т.Л. Методический подход к оценке непрерывности деятельности предприятия [Текст] / Т.Л.Леухина // Вестник Университета. 2009. № 13. - С. 198-203. - 0,38 печ.л.

Публикации в других изданиях

3. Леухина, Т.Л. Реформирование аудита в Российской Федерации в современных условиях [Текст] / Т.Л.Леухина // Приоритетные направления развития России: молодые ученые в инновационном процессе: Материалы межвузовской научной студенческой конференции, посвященной 25-летию основания экономического факультета Марийского государственного университета. Вып. 1 / Мар. гос. ун-т. – Йошкар-Ола, 2006. - С. 66-69. - 0,18 печ.л.

4. Леухина, Т.Л. Динамика целей и методов аудита [Текст] / Т.Л.Леухина, М.А.Азарская // Качество подготовки специалистов в негосударственном вузе: сборник студенческих работ по материалам Республиканской научно-практической конференции. – Москва-Йошкар-Ола: МФ МОСУ, 2006. - С. 37-39. - 0,12/0,06 печ.л.

5. Леухина, Т.Л. История банковского аудита и задачи его развития на этапе реформирования бухгалтерского учета и отчетности [Текст] / Т.Л.Леухина // Актуальные проблемы теории и практики учета и налогообложения: Материалы 59-й межвузовской конференции студентов и аспирантов, посвященной развитию бухгалтерской и налоговой профессии. - Йошкар-Ола: Марийский государственный технический университет, 2007. - С. 93-97. - 0,31 печ.л.

6. Леухина, Т.Л. Развитие форм и методов финансового контроля в банковской системе РФ [Текст] / Т.Л.Леухина // Перспективы развития учетно-аналитических и налоговых направлений в 21 веке: межвузовский сборник научных трудов: в 2 ч. - Ч 2. - Йошкар-Ола: Марийский государственный технический университет, 2007. - С. 76-78. - 0,12 печ.л.

7. Леухина, Т.Л. Анализ финансовой устойчивости в целях подтверждения непрерывности деятельности организации [Текст] / Т.Л.Леухина // Актуальные проблемы теории и практики учета и налогообложения: материалы межвузовской научной конференции студентов, аспирантов и соискателей, посвященной развитию бухгалтерской и налоговой профессии. – Йошкар-Ола: МарГТУ, 2008. - С. 278-280. - 0,16 печ.л.

8. Леухина, Т.Л. Принцип непрерывности деятельности и внутренний аудит организации [Текст] / Т.Л.Леухина // Развитие учётно-аналитических и налоговых направлений в современной экономике: Межвузовский сборник научных трудов. - Йошкар-Ола: МарГТУ, 2008. - С. 134-137. - 0,18 печ.л.

9. Леухина, Т.Л. Аналитическое обоснование возможности непрерывности деятельности организации [Текст] / Т.Л.Леухина, В.Л.Поздеев // Проблемы гуманизации: традиции, новации и качества образования: сборник трудов по материалам юбилейной научно-практической конференции с международным участием: в 2 ч. - Часть 1. – Москва-Йошкар-Ола: МФ МОСУ, 2008. - С. 104-108. - 0,31/0,15 печ.л.

10. Леухина, Т.Л. О принципе непрерывности деятельности организации [Текст] / Т.Л.Леухина // Актуальные проблемы учёта, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций: материалы Междунар. научно-практ. конф.: в 3 ч. - Воронеж, Изд-во ВГУ, 2008. - Часть 3. - С. 101-103. - 0,19 печ.л.

11. Леухина, Т.Л. Допущение о непрерывности деятельности организации с учетом событий после отчетной даты [Текст] / Т.Л.Леухина // Международная научно-практическая конференция молодых ученых и аспирантов "НОВАЯ РОССИЙСКАЯ ЭКОНОМИКА: ДВИЖУЩИЕ СИЛЫ И ФАКТОРЫ" / отв. за вып. Н.В. Дроздова; Яросл. гос. ун-т. – Ярославль: ЯрГУ, 2009. – С. 88 – 91. - 0,22 печ.л.

12. Леухина, Т.Л. Проблема оценки непрерывности деятельности организации в современных условиях [Текст] / Т.Л. Леухина // Материалы докладов 4 Международной молодежной научной конференции "Тинчуринские чтения" / Под общ. ред. д-ра физ.-мат. наук, проф. Ю.Я.Петрушенко. В 4 т.; Т. 4. - Казань: Казан. гос. энерг. ун-т, 2009. - С. 3-4. - 0,13 печ.л.

13. Леухина, Т.Л. Учетное обеспечение оценки непрерывности деятельности организации [Текст] / Т.Л.Леухина // Учетно-аналитические инструменты развития инновационной экономики: материалы Междунар. науч.-практ. конф., 16-17 апреля 2009 г. - В 2 т. / Астрахан. гос. техн. ун-т. - Астрахань: Изд-во АГТУ, 2009. - Т. 1. - С. 69-72. - 0,25 печ.л.

10 с

Автореферат

Подписано в печать 02.11.2009 г. Заказ № K1/947. Тираж 100 экз.

Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64